

28. Oktober 2008

BMF-010103/0096-VI/2008

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfungen
unabhängigen Finanzsenat

Salzburger Steuerdialog 2008 - BAO

Ergebnisse der Salzburger Steuerdialoge 2008 im Bereich der Bundesabgabenordnung

Fragenübersicht

1. Befugnis zur Offenbarung und Verwertung von Umständen, die im Zuge eines Außenprüfungsverfahrens bekannt wurden (§ 48a BAO)?
2. Berufung auf eine erteilte Vollmacht mittels eines Telefax (§§ 83, 86a BAO)?
3. Verlängerung der Verjährungsfrist bei Verneinung eines Dienstverhältnisses (§ 47 EstG 1988, § 209 Abs. 1 BAO)?
4. Berufungszurücknahmeerklärung bei unzureichender Mängelbehebung hinsichtlich eines Pendlerpauschales (§§ 250, 275 BAO)?
5. Wiederaufnahme bei Nichtberücksichtigung eines zweiten Lohnzettels (§ 303 Abs. 4 BAO)?
6. Wegfall des Sachbescheides bei Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid, wenn zunächst noch kein Sachbescheid erlassen war (§ 307 BAO)?
7. Anregungen von amtswegigen Wiederaufnahmen (§ 303 BAO) in Zusammenhang mit vergessenen Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen?

8. Bindung an Berufungsentscheidungen im Umsatzsteuerfestsetzungsbereich (§ 289 Abs. 3 BAO)?
9. Vertretungsberechtigung von Bilanzbuchhaltern und Vorgangsweise bei Überschreiten der Befugnisse (§§ 1, 2 BibuG, § 84 BAO)?
10. Mittelbare Abhängigkeit einer Abgabefestsetzung von der Erledigung einer Berufung im (Nicht-)Feststellungsverfahren (§§ 188, 191, 209a BAO)?
11. Haftung eines vom GmbH-Geschäftsführer bevollmächtigten Vertreters (§§ 9, 80, 83 BAO)?

1. Befugnis zur Offenbarung und Verwertung von Umständen, die im Zuge eines Außenprüfungsverfahrens bekannt wurden (§ 48a BAO)

1.1. Sachverhalt

Es findet eine Außenprüfung bei der Firma M AG statt. Im Zuge dieses Verfahrens wird bekannt, dass Herr K an die Firma M AG ein Darlehen gegeben hat, das noch nicht rückbezahlt ist. Aufgrund von Ermittlungen des Erhebungsdienstes zu Herrn K stellt sich heraus, dass Herr K bereits wegen eines Finanzstrafvergehens (das in keiner Weise mit der Firma M AG in Zusammenhang steht) rechtskräftig zu einer Geldstrafe verurteilt ist. Diese Strafe ist im Zeitpunkt der Außenprüfung noch nicht getilgt und es wurde wegen Vermögenslosigkeit bzw. geringen Einkommens eine Ratenbewilligung erreicht. Weiters ist zum Zeitpunkt der Außenprüfung Herr K neuerlich wegen Begehung eines weiteren Finanzstrafverfahrens (das in keiner Weise mit der Firma M AG in Zusammenhang steht) angeklagt.

Variante: Die Verurteilung zu einer Geldstrafe ist nicht nur wegen eines Finanzdeliktes, sondern auch wegen anderer strafrechtlich relevanter Delikte (zB schwerer Betrug, Urkundenfälschung) erfolgt.

1.2. Fragestellung

Kann die im Zuge der Außenprüfung bekannt gewordene Darlehensforderung dem Gericht mitgeteilt werden?

1.3. Lösung

Nach Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Die gilt auch für Amtshilfe. Auch sie bedarf einer gesetzlichen Grundlage. Art. 22 B-VG gilt (ebenso wie zB § 158 Abs. 1 BAO und § 79 StPO) nur für Amtshilfe im Einzelfall auf Anfrage der Amtshilfe begehrenden Behörde.

Die Verständigungspflicht des § 80 FinStrG und die Anzeigepflicht des § 81 FinStrG betreffen nur Finanzvergehen, nicht aber für die Einbringlichkeit verhängter Finanzstrafen bedeutsame Umstände. Für unaufgeforderte Mitteilungen solcher Umstände an Gerichte gibt es keine gesetzliche Grundlage.

Eine Mitteilung an das Gericht darf daher im vorliegenden Fall nicht erfolgen.

2. Berufung auf eine erteilte Vollmacht mittels eines Telefax (§§ 83, 86a BAO)

2.1. Sachverhalt

Bei Rechtsanwälten, Wirtschaftstreuhandern und Notaren ersetzt die Berufung auf die erteilte Vollmacht deren urkundlichen Nachweis.

Im Rahmen eines zulässigerweise mittels Telefax eingebrachten Anbringens beruft sich ein Rechtsanwalt, Wirtschaftstreuhänder oder Notar auf die erteilte Bevollmächtigung (auch Geld- und Zustellvollmacht).

2.2. Fragestellung

Eine Vollmachtsurkunde ist kein Anbringen im Sinn des § 86a BAO; sie kann daher nicht mittels Telefax der Behörde gegenüber wirksam erbracht werden (*Ritz*, BAO³, § 83 Tz 5).

Kann mittels Telefax die "Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung" der Behörde gegenüber wirksam erfolgen?

2.3. Lösung

Die **Vollmachtsurkunde** (das ist die Schrift, mittels derer die Einräumung der Vertretungsmacht beurkundet wird) stellt kein Anbringen im Sinn des § 85 BAO dar. Sie fällt daher auch nicht unter die für solche Anbringen, für die die Abgabenvorschriften

Schriftlichkeit vorsehen, geltenden, die Einbringung bei einer Abgabenbehörde regelnden Vorschriften gemäß § 86a BAO.

Das Geltendmachung des Parteirechts gegenüber einer Abgabenbehörde, sich durch eine eigenberechtigte Person vertreten zu lassen, die sich grundsätzlich **durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen** hat (vgl. § 83 Abs. 1 BAO), stellt ein Anbringen im Sinn des § 85 BAO dar. Daran knüpfen verschiedene Rechtsfolgen (beispielsweise Zustellungsbevollmächtigung, Erteilung einer Geldvollmacht für die Stellung von Rückzahlungsanträgen, Mängelbehebungsverfahren) an. Der somit grundsätzlich erforderliche **Ausweis der Vollmacht** kann laut VwGH 22.03.1993, 92/13/0151, nicht mittels Telekopierers (Telefaxgerätes) der Abgabenbehörde gegenüber rechtswirksam erbracht werden.

In bestimmten Fällen ersetzt die **Berufung auf die Bevollmächtigung** deren urkundlichen Nachweis. In diesen Fällen ist der Ausweis einer (schriftlichen) Vollmacht gegenüber der Abgabenbehörde nicht vorgesehen. Das gilt für Rechtsanwälte (gemäß § 8 Abs. 1 RAO), für Notare (gemäß § 5 Abs. 4a NotO), für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (ua. gemäß § 88 Abs. 9 WTBG) und für Bilanzbuchhalter (gemäß § 73 Abs. 5 BibuG). Eine solche Berufung auf die Bevollmächtigung kann mündlich oder schriftlich erfolgen (vgl. BMF 04.10.2001, 05 0601/7-IV/5/01, AÖF Nr. 225/2001, Abschnitt 2.2). Sie kann durch einen dazu befugten Vertreter (zum Beispiel Steuerberater oder Rechtsanwalt) in Verbindung mit einem durch diesen Vertreter eingereichten, nach der Verordnung BGBl. 494/1991 in der geltenden Fassung ("Telefax-Verordnung") zulässigen Anbringen auch auf diesem Weg erfolgen, weil der schriftlicher Vollmachtsausweis (§ 83 Abs. 1 letzter Halbsatz BAO) für diese Fälle nicht gilt.

Daher ist die Berufung auf eine Vollmacht zB durch einen Wirtschaftstreuhänder im Wege eines Telekopierers wirksam.

3. Verlängerung der Verjährungsfrist bei Verneinung eines Dienstverhältnisses (§ 47 EStG 1988, § 209 Abs. 1 BAO)

3.1. Sachverhalt

Das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (§ 47 EStG 1988) ist zunächst unklar. Anlässlich einer GPLA (Gemeinsame Prüfung Lohnabgaben) wird das Vorliegen eines

Dienstverhältnisses verneint. Die Vorschreibung der Einkommensteuer erfolgt jedoch erst Jahre danach.

3.2. Fragestellung

Ist diese Prüfung als Amtshandlung im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer des Abgabepflichtigen zu betrachten?

Version 1: der Arbeitgeber führte kein Lohnkonto für den betreffenden Abgabepflichtigen.

Version 2: der Arbeitgeber war der Meinung, es liege ein Dienstverhältnis vor, und behielt Lohnsteuer ein.

3.3. Lösung

Gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Bei der Lohnsteuer handelt es sich um eine besondere Erhebungsform (im Abzugsweg) der Einkommensteuer des Arbeitnehmers. Der Arbeitgeber haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer (§ 82 EStG 1988).

Verjährungsverlängerungshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO wirken **anspruchsbezogen** (zB VwGH 09.11.2000, 2000/16/0336). Auch gegen die schließlich als Abgaben(haftungs)schuldner nicht in Anspruch genommene Person gerichtete Amtshandlungen kommt daher grundsätzlich die verjährungsverlängernde Wirkung zu (zB VwGH 18.07.2002, 2002/16/0159).

Der Prüfung, ob eine bestimmte Person in einem dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Dienstverhältnis zu einem Arbeitgeber steht oder (beispielsweise auf Grund eines Werkvertrages) selbständig einkommensteuerpflichtig für diesen Auftraggeber tätig ist, stellt eine Maßnahmen zur Geltendmachung des daraus resultierenden, die betreffende Person als Steuerschuldner betreffenden **Abgabenanspruches** und damit eine Verlängerungshandlung nach § 209 Abs. 1 BAO dar.

Ob der Arbeitgeber ein Lohnkonto führt(e), ist dabei unmaßgeblich.

Daher sind die Lohnsteuer betreffende Amtshandlungen als Verlängerungshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO für die Einkommensteuer des Arbeitnehmers zu werten.

4. Berufungszurücknahmeerklärung bei unzureichender Mängelbehebung hinsichtlich eines Pendlerpauschales (§§ 250, 275 BAO)

4.1. Sachverhalt

Ein Arbeitnehmer ist gemäß § 41 EStG 1988 zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet. Da er dieser Verpflichtung nicht nachkommt, wird sein Einkommen anhand der vorliegenden Lohnzettel geschätzt. Gegen den Einkommensteuerbescheid wird eine Berufung erhoben, wobei dieser weder eine Begründung noch eine begehrte Änderung zu entnehmen ist.

Dem diesbezüglichen Mängelbehebungsauftrag gemäß § 275 BAO wird wie folgt entsprochen:

Es wird – die bisher nicht vorgenommene - Berücksichtigung von Reisekosten beantragt, wobei diese Werbungskosten ziffernmäßig spezifiziert sind. Weiters wird die Berücksichtigung des Pendlerpauschales begehrt. Welches Pendlerpauschale der Berufungswerber berücksichtigt haben möchte, wird nicht genauer definiert.

Der Dienstgeber des Berufungswerbers verfügt über mehrere Filialen. An welcher der Berufungswerber seine Arbeitsstätte hat, ist ebenso wenig aktenkundig wie der Umstand, ob allenfalls das große Pendlerpauschale zusteht.

Der Berufungswerber ist steuerlich nicht vertreten.

4.2. Fragestellung

Wird einem berechtigten behördlichen Auftrag zur Mängelbehebung überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder, gemessen an dem an § 250 BAO orientierten Mängelbehebungsauftrag, unzureichend entsprochen, ist die Behörde laut ständiger Rechtsprechung des VwGH verpflichtet, einen Bescheid zu erlassen, mit dem die vom Gesetz vermutete Zurücknahme der Berufung festgestellt wird (vgl. VwGH 14.09.1992, 91/15/0135; VwGH 20.01.1993, 92/13/0192).

Das in § 250 Abs. 1 lit. c BAO normierte Erfordernis soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Berufungswerber dem Bescheid zuschreiben will. Der Berufungsantrag muss daher bestimmten oder zumindest bestimmbaren Inhaltes sein.

Die Bestimmtheit oder Bestimmbarkeit einer Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, schließt neben der Erklärung, mit dem angefochtenen Bescheid nicht einverstanden zu sein, im Falle der teilweisen Anfechtung eines Bescheides die Erklärung mit ein, wie weit diese Anfechtung reicht. Dabei kommt es nicht auf Bezeichnungen und zufällige verbale Formen, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel eines Verfahrensschrittes an (vgl. hiezu nochmals die oben zitierten Erkenntnisse VwGH 14.09.1992, 91/15/0135 und VwGH 20.01.1993, 92/13/0192).

Ist die allgemein gehaltene Beantragung des Pendlerpauschales beim vorliegenden Sachverhalt (mehrere Arbeitsstätten möglich, nicht erkennbar ob „kleines“ oder "großes") als eindeutig bestimmbarer Inhalt zu werten?

4.3. Lösung

Die „unzureichende“ Entsprechung eines Mängelbehebungsauftrages bezieht sich auf das völlige **Fehlen** (auch nur) eines der in § 250 Abs. 1 lit. a bis d BAO verlangten Inhaltserfordernisse als Grundlage für eine sachgerechte Auseinandersetzung und meritorische Erledigung der Berufung. Der Umstand, dass beispielsweise eine Berufungsbegründung (§ 250 Abs. 1 lit. d BAO) verfehlt, un schlüssig oder unvollständig ist, berechtigt nicht zur Zurücknahme nach § 275 BAO. Auch bei in der Berufung nur teilweise, eingeschränkt oder unzutreffend begehrten Änderungen (Inhaltserfordernis nach § 250 Abs. 1 lit. c BAO) ist der bekämpfte Bescheid (von Amts wegen) grundsätzlich auf seine insgesamt bestehende Rechtmäßigkeit erforderlichenfalls auch über den in der Berufung geltend gemachten Änderungsumfang hinaus (umfassend) zu prüfen (vgl. insbesondere § 115 Abs. 1 BAO, § 280 BAO, § 289 Abs. 2 BAO). Bleiben daher nach einer Mängelbehebung Zweifel über einzelne Berufungspunkte (Antragsbegehren) bzw. Abgabentatbestandsverwirklichungen dem Grunde oder der Höhe nach offen, so sind die erforderlichen **Ermittlungen** zur Aufklärung von Amts wegen anzustellen (vgl. dazu § 115 Abs. 2 bis 4 BAO, § 279 Abs. 1 und 2 BAO).

Daher ist die gegenständliche Antragstellung, wonach „das“ Pendlerpauschale beansprucht wird, als ausreichend bestimmt anzusehen. Ob „ein solches“ überhaupt und wenn ja in welcher Höhe nach Maßgabe der Vorschriften des § 16 Abs. 6 lit. a bis c EStG 1988 zusteht, ist eine der Berufungsbehörde unter Wahrung des Parteiengehörs obliegende Ermittlungsfrage.

5. Wiederaufnahme bei Nichtberücksichtigung eines zweiten Lohnzettels (§ 303 Abs. 4 BAO)

5.1. Sachverhalt

Vom Abgabepflichtigen wurden in der Steuererklärung zwei bezugsauszahlende Stellen angekreuzt. Bei der Veranlagung konnte nur eine bezugsauszahlende Stelle festgestellt werden. Vom Sachbearbeiter wurde in der Meinung, dem Abgabepflichtigen sei ein Irrtum unterlaufen, eine Veranlagung unter Berücksichtigung nur des einen vorhandenen Lohnzettels durchgeführt. In weiterer Folge stellte sich heraus, dass der zweite Lohnzettel infolge einer unrichtigen Namensschreibweise (sz statt ß) ursprünglich nicht richtig zugeordnet werden konnte.

5.2. Fragestellung

Besteht die Möglichkeit, eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens durchzuführen?

5.3. Lösung

Nachträgliche Lohnzettelberichtigungen bzw. das nachträgliche Hervorkommen der (teilweisen) Unrichtigkeit eines an das Finanzamt übermittelten Lohnzettels berechtigen zur amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens (zB UFS 14.01.2008, RV/0807-G/07).

In den Steuererklärungsformularen (vgl. E1, L1, und Ausfüllanleitungen) wird darauf hingewiesen, dass die Beilage eines Lohnzettels (welcher gemäß § 84 Abs. 1 EStG 1988 vom Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte nach § 81 EStG 1988 unaufgefordert zu übermitteln ist) nicht erforderlich ist und die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht eingetragen zu werden braucht, weil eine **automatisierte Zusammenführung** der Steuererklärungsdaten mit den in der Lohnzetteldatenbank der Finanzverwaltung enthaltenen bzw. gespeicherten Angaben über dem Steuerabzug vom Arbeitslohn gemäß § 47 EStG 1988 unterliegende Einkünfte (§ 25 EStG 1988) programmtechnisch vorgesehen ist.

Wenn nun diese automatische Zusammenführung eines (zur Sozialversicherungsnummer des Arbeitnehmers) übermittelten Jahreslohnzettels mit anderen einkommensteuerpflichtigen Einkünften des betreffenden Abgabepflichtigen bzw. seinen Angaben im eingereichten

Steuererklärungsformular aus EDV-logischen Gründen scheitert, und sei es bloß auf Grund einer geringfügigen Schreibdifferenz, und deshalb die entsprechende Zuordnung zum nämlichen Steuersubjekt fehlschlägt bzw. vom Programm nicht gefunden werden kann, liegen die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vor, soweit sich das Berichtigungserfordernis nachweislich erst später herausstellt und damit ein für die korrekte Steuererhebung bedeutsamer Umstand im Sinn des § 303 BAO nachträglich neu hervorgekommen ist. Nur unzutreffende Würdigungen oder Wertungen eines offen gelegten Sachverhaltes, wenn weitere Ermittlungen in diesem Bereich angestellt wurden, oder fehlerhafte rechtliche Beurteilungen könnten bei unveränderten Tatsachen nicht nachträglich im Weg der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigt werden (vgl. UFS 02.07.2007, RV/1163-L/06).

Die vom Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte zu übermittelnden Lohnzettel müssen alle im amtlichen Formular vorgesehenen Daten enthalten. Der Lohnzettel stellt die grundlegende Information für die Arbeitnehmerveranlagung dar; durch das gesetzlich (nach § 84 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 im Verordnungsweg) festgelegte elektronische Übermittlungsverfahren wird ua. sichergestellt, dass Fehler in der Verarbeitung der bekannt gegebenen Daten verhindert werden. Das verspätete Hervorkommen eines zweiten, gemäß § 84 Abs. 5 EStG 1988 unter Angabe der Versicherungsnummer oder des Geburtsdatums sowie der Steuernummer des Arbeitgebers erstmals vollständigen Lohnzettels würde daher ebenfalls eine neu hervorgekommene Tatsache darstellen, die zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigt (siehe dazu UFS 03.01.2007, RV/0016-K/06).

Ein behördliches Verschulden (zB Oberflächlichkeit, Sorgfaltsverletzung) an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. steuererhebungsbedeutsamen Umstände bereits im abgeschlossenen Verfahren schließt eine Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (zB VwGH 25.02.2005, 2001/14/0007; VwGH 06.07.2006, 2003/15/0016; VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Daher liegen im gegenständlichen Fall Gründe für eine Wiederaufnahme (im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO) vor.

6. Wegfall des Sachbescheides bei Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid, wenn zunächst noch kein Sachbescheid erlassen war (§ 307 BAO)

6.1. Sachverhalt

Mit händischem Bescheid wird die Wiederaufnahme des Verfahrens (irrtümlich, da ein Erstbescheid gar nicht vorliegt) verfügt und gleichzeitig ein (ebenfalls händischer) Sachbescheid erlassen. Gegen die Wiederaufnahme wird berufen. Der Berufung ist stattzugeben. Der Wiederaufnahmsbescheid ist ersatzlos aufzuheben.

6.2. Fragestellung

Tritt in diesem Fall der Sachbescheid automatisch außer Kraft? (In einem Fall richtete sich die Berufung nur gegen die Wiederaufnahme, in einem anderen Fall auch gegen den Sachbescheid.)

6.3. Lösung

Gemäß § 307 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Durch Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Wird ein Wiederaufnahmsbescheid mit Berufungsentscheidung aufgehoben, so hat dies auch die Aufhebung des im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheides zur Folge. Dies ungeachtet des Umstandes, dass auch ein nicht mit Berufung angefochtener, im wiederaufgenommenen Verfahren ergangener Sachbescheid aus dem Rechtsbestand ausscheidet, wenn der Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid Erfolg beschieden ist (VwGH 19.12.2006, 2006/15/0353).

Im gegenständlichen Fall ist der Sachbescheid (Abgabenbescheid) neu (erstmalig) zu erlassen, weil durch eine frühere Wiederaufnahme der Sachbescheid aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist.

7. Anregungen von amtswegigen Wiederaufnahmen (§ 303 BAO) in Zusammenhang mit vergessenen Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen

7.1. Sachverhalt

Beim Finanzamt mehren sich die Anregungen betreffend eine amtswegige Wiederaufnahme in Zusammenhang mit in der Steuererklärung vergessenen Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen (außerhalb der Frist für eine Aufhebung nach § 299 BAO).

Die Bandbreite dieser Anregungen betreffen ua. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung, Familienheimfahrten, vergessenes Pendlerpauschale, und quer durch absetzbare Aufwendungen der §§ 16, 18 und 34 EStG 1988.

Durch die hohe Anzahl derartiger Anregungen sind insbesondere die Teams der Allgemeinveranlagung großer Arbeitsbelastung ausgesetzt. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme auf Antrag sind praktisch in keinem der Fälle erfüllt.

Derartige Anregungen unterliegen nach der Judikatur des VwGH keiner Entscheidungspflicht, sodass die Partei einen Anspruch auf Durchführung der Wiederaufnahme nicht durchsetzen kann.

Bei Seminaren und Tagungen wird den Mitarbeiter/innen zum Teil gesagt, dass man bei der Behandlung derartiger Anregungen großzügig sein soll, wenn kein Bagatelldfall vorliegt, wenn keine mehrfache Wiederholung der Wiederaufnahme angeregt wird und wenn keine allgemeine Zweckmäßigkeitsüberlegungen entgegenstehen.

7.2. Fragestellung

Nach Ansicht des Finanzamtes besteht hier – losgelöst von den Umständen des Einzelfalles – ein Bedarf an einer bundeseinheitlichen Regelung der Behandlung dieser Anregungen.

7.3. Lösung

Auf die Verfügung einer amtswegigen Wiederaufnahme besteht kein subjektives Recht (zB VwGH 02.03.2006, 2002/15/0017).

Die allgemeinen Abgabenerhebungsgrundsätze verpflichten die Behörde (allenfalls auch über Parteianregung) grundsätzlich dazu, Rechtswidrigkeiten, die nicht bloß geringfügig sind, einer von Amts wegen aufzugreifen und nach Maßgabe der rechtlichen Möglichkeiten zu beheben. Soweit (hier bei der Frage nach einer amtswegigen Wiederaufnahme) der Abgabenbehörde **Ermessen** eingeräumt ist, müssen auch (aber nicht ausschließlich) aus verwaltungsökonomischen Gründen **geringfügige Änderungen** nicht vorgenommen werden. Die Ermessensübung hängt jedenfalls von den Umständen des Einzelfalles und nicht davon ab, ob sie zu Gunsten oder zu Lasten des Abgabepflichtigen ausfällt. Geringfügige Rechtswidrigkeiten rechtfertigen insbesondere keine **wiederholten** Eingriffe in die Rechtsbeständigkeit (Rechtssicherheit) durch nachträgliche Abänderungen von bereits in Rechtskraft erwachsenen Abgabenbescheiden. Zur Ermessensübung siehe auch Wiederaufnahme des Verfahrens (§§ 303 - 307 BAO), Erlass des BMF vom 14. Juni 2006, BMF-010103/0053-VI/2006, AÖF Nr. 192/2006, Abschnitt 3.2.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO sind **von Amts wegen** alle tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen, die für die Besteuerung maßgeblich sind.

Im Begünstigungsbereich - auch für von Amts wegen zu beachtende Begünstigungen - tritt der Amtswegigkeitsgrundsatz **in dem Ausmaß zurück**, in dem das Parteibegehren seinem Inhalt nach unklar, unbestimmt oder unbegründet erscheint (vgl. dazu die in Ritz, BAO³, § 115 Tz 12, geführten Nachweise). In einem solchen Fall sollte (bei Anregung auf eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens) eine formlose **Mitteilung** ergehen, dass für das Finanzamt die Voraussetzungen für eine Bescheidabänderung nicht ersichtlich sind, um der Partei dadurch Gelegenheit zu einer allfälligen Präzisierung ihres Vorbringens zu geben.

Die Auslegung unbestimmter Gesetzesbegriffe, Verschuldens- und Ermessensabwägungen haben alle **Verhältnisse des Einzelfalles** entsprechend zu würdigen, hier vor allem auch Rechts(un)kenntnisse der Partei, persönliche Umstände (wie insbesondere Krankheit und Behinderung), ebenso wie wiederholte Nachlässigkeiten und Versäumnisse.

Soweit in den anzuwendenden Bestimmungen keine Geringfügigkeitsgrenzen verankert sind, besteht für eine "Pauschalregelung" keine gesetzliche Grundlage.

8. Bindung an Berufungsentscheidungen im Umsatzsteuerfestsetzungsbereich (§ 289 Abs. 3 BAO)

8.1. Sachverhalt

Vom Finanzamt wurden für den Zeitraum zB September bis Dezember Umsatzsteuervorauszahlungen festgesetzt, wobei der Steuersatz für bestimmte Umsätze strittig war. Derartige Umsätze wurden nur in diesem Zeitraum ausgeführt. Einer Berufung wurde vom UFS stattgegeben, wobei gegen diese Entscheidung Amtsbeschwerde (§ 292 BAO) erhoben wurde.

8.2. Fragestellung

Ist das Finanzamt an die Berufungsentscheidung bei Erlassung des Jahresbescheides trotz Erhebung einer Amtsbeschwerde gebunden, zumal die Erlassung des Jahresbescheides wegen drohender Verjährung nicht mehr verzögert werden kann?

8.3. Lösung

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen (§ 21 Abs. 3 UStG 1994) für bestimmte Zeiträume in vollem Umfang anfechtbar. Solche Bescheide haben aber insofern einen **zeitlich begrenzten Wirkungsbereich**, als sie durch Erlassung eines diese Zeiträume umfassenden Umsatzsteuerjahresbescheides (§ 21 Abs. 4 UStG 1994) **außer Kraft gesetzt** werden. Durch die erlassenen Umsatzsteuerjahresbescheide scheiden Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für bestimmte Zeiträume aus dem Rechtsbestand aus.

Gemäß § 289 Abs. 3 BAO ist die Abgabenbehörde erster Instanz an die für eine Berufungsentscheidung des UFS maßgebliche Rechtsansicht gebunden. Diese **Bindungswirkung** betrifft Bescheide, die Berufungsentscheidungen abändern, aufheben oder ersetzen. Als **abändernde, aufhebende oder ersetzende Bescheide** im Sinn dieser Bestimmung kommen nach Ansicht des VwGH nur solche Bescheide in Betracht, die nicht nur **dieselbe Abgabenart**, sondern auch **denselben Zeitraum** zum Gegenstand haben. Dies trifft im Fall von Umsatzsteuerjahresbescheiden und Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden nicht zu (vgl. VwGH 20.02.2008, 2006/15/0339).

Grundsätzlich erweist sich die Erhebung einer (Amts-)Beschwerde unter diesen Umständen als unzweckmäßig. Umsatzsteuerliche Rechtsstreitigkeiten können mit zeitlichem Bestand und Sicherheit des Erhalts der im Instanzenzug gewonnenen rechtlichen Beurteilung erst im Veranlagungsverfahren zielführend ausgetragen werden.

Im vorliegenden Fall könnte daher eine der anhängigen Amtsbeschwerde stattgebende bzw. die bekämpfte UFS-Entscheidung aufhebende **VwGH-Entscheidung keine Bindungswirkung** für den betreffenden Fall (§ 63 Abs. 1 VwGG 1985 in Verbindung mit § 289 Abs. 3 BAO) auf das Umsatzsteuerveranlagungsverfahren erzeugen.

9. Vertretungsberechtigung von Bilanzbuchhaltern und Vorgangsweise bei Überschreiten der Befugnisse (§§ 1, 2 BibuG, § 84 BAO)

9.1. Fragestellung

Seit 1. Jänner 2007 ist das Bilanzbuchhaltungsgesetz (BibuG), BGBl. I Nr. 161/2006, in Kraft.

Ist es zutreffend, dass Bilanzbuchhalter im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 1 iVm § 2 BibuG folgende Tätigkeiten für ihre Klienten **nicht** erbringen dürfen:

- Erstellung jeglicher Jahresabgabenerklärungen (zB § 42 EStG 1988) und Feststellungserklärungen (§ 43 EStG 1988).
- Erstellung von Beilagen zur Einkommen-/Körperschaft/Feststellungserklärung zwecks Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie, Bildungsprämie, Forschungsprämie, Lehrlingsausbildungsprämie.
- Einreichung beim Finanzamt jeglicher Jahressteuererklärungen laut Vorpunkt 1 und Beilagen laut Vorpunkt 2.
- Erstellung und Einreichung von Abgabenerklärungen gemäß § 11 Abs. 1 NoVAG, § 6 Abs. 4 KfzStG, §§ 22 f ErbStG, § 10 GrEStG 1987 sowie Eingaben im Zusammenhang mit FLAG.
- Erstellung und Einreichung von Anträgen gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988.

- Bilanzerstellung, sobald der Jahresumsatz des Klienten 363.364 Euro (= vormals 5 Mio. ATS) bzw. bei Lebensmittelbranche 581.382 Euro (= vormals 8 Mio. ATS) übersteigt.
- Erstellung und Einreichung sämtliche auf Jahresabgaben bezogenen Rechtsmittel bzw. Rechtsbehelfe (zB Berufung gegen Umsatzsteuer-Jahresbescheid, Wiederaufnahmsantrag für Einkommensteuer-Jahresbescheid, Rechtsmittelfristverlängerungsansuchen für Körperschaftsteuer-Jahresbescheid, Ratenzahlungsansuchen für Umsatzsteuer-Jahresrestschuld, Vorhaltsbeantwortung betreffend Umsatzsteuer-Jahreserklärung).
- Erstellung und Einreichung von Ansuchen um Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen gemäß § 45 Abs. 4 und 5 EStG 1988.
- Vertretung im Rahmen einer Außenprüfung.
- Vertretung im Rahmen einer „USO“ (Umsatzsteuer-Sonderprüfung) wie zB Entgegennahme des Prüfungsauftrages, Teilnahme an Schlussbesprechung (siehe unterschiedlich weit reichender Wortlaut bei "USO" und "GPLA" in § 2 Abs. 1 Z 5 und Z 6 BibuG).

Wie soll das Finanzamt vorgehen, wenn es feststellt, dass ein Bilanzbuchhalter teilweise seine Befugnis überschritten hat? Soll das Finanzamt sodann gemäß § 84 BAO einen Ablehnungsbescheid erlassen, insoweit er Befugnis überschreitend agiert hat ("partieller Ablehnungsbescheid")?

9.2. Lösung

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 BibuG sind Bilanzbuchhalter zur Vertretung in Abgaben- und Abgabenstraßverfahren ua. vor den Abgabenbehörden des Bundes nicht berechtigt. Eine **eingeschränkte Vertretungsbefugnis** besteht nur für die in § 2 Abs. 1 Z 4, 5 und 6 BibuG erschöpfend aufgezählten Tätigkeiten; das sind

- (Z 4) die elektronische Akteneinsicht (über FinanzOnline) und die Einbringung von Rückzahlungsanträgen;
- (Z 5) die Vertretung einschließlich der Abgabe von Erklärungen in Angelegenheiten der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Zusammenfassenden Meldungen sowie Abgabe von Gutschriftsverrechnungsweisungen im Sinn des § 214 BAO;

- (Z 6) die Vertretung und Abgabe von Erklärungen in Angelegenheiten der Lohnverrechnung und lohnabhängigen Abgaben sowie im Rahmen der GPLA, ausgenommen Rechtsmittelverfahren.

Soweit in den aufgezählten Materien nichts anderes bestimmt ist (vgl. Ausschluss der Vertretung in Rechtsmittelverfahren gemäß Z 6), ist die Vertretungsberechtigung einschließlich Erklärungseinreichung nicht auf einzelne Handlungen eingeschränkt, weshalb die Vertretung durch eine(n) Bilanzbuchhalter(in) auch im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung zulässig ist.

Gemäß § 84 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde solche Personen als Bevollmächtigte abzulehnen, die die Vertretung anderer geschäftsmäßig betreiben, ohne hiezu (berufsrechtlich) befugt zu sein. "Geschäftsmäßig" kann auch bereits eine erstmalige Vertretung wahrgenommen werden, wenn die Umstände dafür sprechen. Die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit unter Vorlage oder Berufung (vgl. § 73 Abs. 5 BibuG) auf eine allgemeine, nicht auf einzelne Vertretungshandlungen eingeschränkte Vollmacht und/oder in einem Umfang, der die gesetzlichen Befugnisse jedenfalls überschreitet (beispielsweise Einreichung einer Jahresabgabenerklärung), kann zweifellos als unzulässige „geschäftsmäßige“ Vertretung im Sinn des § 84 Abs. 1 BAO angesehen werden.

Verletzt bzw. überschreitet der Bilanzbuchhalter seine Berufsberechtigungen und nimmt im Auftreten gegenüber dem Finanzamt Tätigkeiten in Anspruch, die ihm nicht zustehen, so ist eine an den Bilanzbuchhalter zu adressierende **bescheidmäßige Ablehnung insoweit** auszusprechen, als er die von ihm geschäftsmäßig wahrgenommene Vertretung in einem nach einschlägigen berufsrechtlichen Befugnissen gemäß § 2 Abs. 1 Z 4, 5 und 6 BibuG **hinausgehenden Umfang** ausübt.

Gemäß § 84 Abs. 1 zweiter Satz BAO ist gleichzeitig der Vollmachtgeber (Abgabepflichtige) von der Ablehnung in Kenntnis zu setzen. In den Ablehnungsbescheid (sowie die unter Anfügung einer Bescheidablichtung vorzunehmende Verständigung des Vollmachtgebers) sollte auch ein Hinweis auf die Rechtsfolge gemäß § 84 Abs. 2 BAO aufgenommen werden. Das von einer abgelehnten Person nach der Ablehnung schriftlich oder mündlich Vorgebrachte ist nach § 84 Abs. 2 BAO ohne abgabenrechtliche Wirkung.

Vor Zustellung des Ablehnungsbescheides vom Vertreter vorgenommene Prozesshandlungen sind gültig und rechtswirksam (vgl. Ritz, BAO³, § 84 Tz 11).

Bilanzbuchhalter, die ordentliche Mitglieder der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sind, unterliegen gemäß § 90 Abs. 1 BibuG den **disziplinarrechtlichen Bestimmungen** des 2. Teiles des WTBG mit der Maßgabe der sinngemäßen Anwendung des § 120 WTBG. Nach Z 27 WTBG begeht ein Berufsvergehen, wer eine der in den §§ 3 bis 5 WTBG (Anm.: Berechtigungsumfang von Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern) angeführten Tätigkeiten anbietet oder ausübt, ohne die erforderliche Berufsberechtigung zu besitzen.

Berufsberechtigte, die Mitglieder der Kammern der gewerblichen Wirtschaft sind, unterliegen gemäß § 90 Abs. 2 BibuG zusätzlich zu den Bestimmungen der Verordnung gemäß § 69 BibuG (Anm.: Ausübungsrichtlinie) den Ausübungs- und Standesregeln gemäß § 69 GewO 1994. Beruft sich ein solcher Bilanzbuchhalter im beruflichen Verkehr gegenüber den Abgabenbehörden des Bundes fälschlich auf eine ihm erteilte Bevollmächtigung, so sind die disziplinarrechtlichen Bestimmungen des 2. Teiles des WTBG sinngemäß anzuwenden.

Zuständig dafür ist die **Paritätische Kommission** mit Sitz in Wien, welche, soweit nicht ein anderes Organ ausdrücklich zuständig ist, alle Angelegenheiten und Aufgaben der Vollziehung des Bilanzbuchhaltungsgesetzes wahrzunehmen hat (§ 91 Abs. 5 BibuG).

Gemäß § 48b Abs. 2 BAO sind die Abgabenbehörden berechtigt, die für die Ahndung der Übertretung gewerberechtlicher oder berufsrechtlicher Vorschriften zuständigen Behörden zu verständigen, wenn sie zu einem begründeten Verdacht gelangen, dass eine solche Übertretung vorliegt. Die Verständigung gemäß § 48b Abs. 2 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Im Einzelfall wird die Verständigung gemäß § 48b BAO von der Regelmäßigkeit und der Schwere der Übertretung des Berufsrechts abhängen.

Somit hat das Finanzamt bei Überschreiten der berufsrechtlichen Vorschriften mit Ablehnungsbescheid nach § 84 BAO vorzugehen.

10. Mittelbare Abhängigkeit einer Abgabenfestsetzung von der Erledigung einer Berufung im (Nicht-)Feststellungsverfahren (§§ 188, 191, 209a BAO)?

10.1. Sachverhalt

Das Finanzamt A hat im Anschluss an eine seit 2004 durchgeführte Außenprüfung (§ 147 BAO) mit Bescheid vom 14. Dezember 2006 festgestellt, dass eine

Vermietungstätigkeit, an der eine Vielzahl von Person beteiligt war, seit Beginn (im Jahre 1986) als sog. "Liebhaberei" anzusehen sei. An die Beteiligtenämter sind entsprechende Mitteilungen ergangen.

Gegen diesen Grundlagenbescheid wurde fristgerecht berufen. Gleichzeitig wurde auch gegen die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide mit der Begründung berufen, die Erledigung des Finanzamtes A erfülle nicht die Mindestvoraussetzungen eines Bescheides. Die von einem solchen "Nichtbescheid" abgeleiteten Einkommensteuerbescheide seien rechtswidrig und, ungeachtet des § 252 Abs. 1 BAO, aufzuheben. Eine Sanierung durch einen nachfolgenden ordnungsgemäßen Grundlagenbescheid sei unmöglich (vgl. BMF, Wiederaufnahme zur Aufhebung eines zu Unrecht auf § 295 BAO gestützten Bescheides, SWK 2005, S 926).

Mit Bescheid vom 5. Juni 2007 hat das Finanzamt A den Bescheid vom 14. Dezember 2006 über die Nichtdurchführung der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben und gleichzeitig einen Bescheid nach § 92 Abs. 1 lit. b BAO erlassen, in dem ausgesprochen wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung zu unterbleiben hat. Diese beiden Bescheide sind nicht neuerlich angefochten worden.

Bei den Beteiligtenämtern ist noch die Frage nach der rechtmäßigen Entscheidung über die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide offen und zu beurteilen.

10.2. Fragestellung

Für den Fall, dass es sich bei dem Bescheid vom 14. Dezember 2006 um einen wirksamen Nichtfeststellungsbescheid gehandelt hat:

Ist die "mittelbare" Abhängigkeit im Sinn des § 209a BAO nur dann gegeben, wenn im Feststellungsverfahren eine meritorische Erledigung in Richtung einer (teilweisen) Stattgabe oder Abweisung ergeht? Führt auch eine Bescheidaufhebung im Sinn des § 276 Abs. 1 BAO zu den Wirkungen nach § 209a BAO?

Ist die Wirkung des § 209a BAO im Anlassfall deshalb ausgeschlossen, weil die Aufhebung nach § 299 BAO (und nicht nach § 276 Abs. 1 BAO) erfolgt ist?

Richtet sich die Berufung gegen den am 14. Dezember 2006 ergangenen Nichtfeststellungsbescheid auch gegen den inhaltlich gleich lautenden

Nichtfeststellungsbescheid vom 5. Juni 2007 und wird dieser Umstand derzeit vom Feststellungsamt übersehen?

Für den Fall, dass es sich bei der Erledigung vom 14. Dezember 2007 um einen nichtigen Verwaltungsakt gehandelt hat:

Ist die "mittelbare" Abhängigkeit im Sinn des § 209a BAO nur dann gegeben, wenn sich die Berufung gegen einen wirksamen Bescheid richtet? Mit anderen Worten: Kann auch ein gegen einen Nichtbescheid gerichtetes Rechtsmittel die Rechtswirkungen nach § 209a BAO auslösen?

Welche Auswirkungen hat die Aufhebung nach § 299 BAO einer behördlichen Erledigung, die keinen wirksamen Bescheid darstellt, auf die Verjährung?

Ist die Berufung gegen den am 14. Dezember 2006 ergangenen Nichtbescheid auch als gegen den inhaltlich gleich lautenden Nichtfeststellungsbescheid vom 5. Juni 2007 gerichtet anzusehen und wird dieser Umstand derzeit vom Feststellungsamt übersehen?

Aus konkreter Sicht der Beteiligtenämter:

Muss das Beteiligtenamt von sich aus (etwa wegen der Verjährungsvorschriften) überprüfen, ob der im Feststellungsverfahren ergangene Bescheid ein wirkungsloser "Nichtbescheid" war?

Welche Vorgangsweise sollen die Beteiligtenämter im Interesse einer möglichst sachgerechten Gleichbehandlung hinsichtlich der Jahre bis einschließlich 1996; hinsichtlich der Jahre ab 1997 (jährliche Amtshandlungen nach § 209 Abs. 1 BAO vorausgesetzt) einschlagen?

10.3. Lösung

Mit Wirkung ab 27. Juni 2006 ist § 191 Abs. 5 BAO in Kraft getreten, wonach Feststellungsbescheide (§ 188 BAO), welche im Bescheidspruch (auch Adressierung) nicht sämtliche Beteiligte anführen, denen einheitlich und gesondert festzustellende Einkünfte (nicht) zugeflossen sind, **teilwirksam** ergehen; d.h. wirksam gegenüber den genannten, als Bescheidadressaten tauglichen Einkünftebeziehern. Davon wird hier auszugehen sein (Feststellungsbescheid vom 14. Dezember 2006), wenn nicht andere (über § 93 Abs. 2 BAO hinaus) Nichtigkeitsgründe vorliegen (vgl. § 96 BAO; etwa fehlende Behördenbezeichnung oder fehlende Unterschrift, wenn es sich nicht um eine ADV-Ausfertigung handelt).

Auch die einheitliche und gesonderte Nichtfeststellung von Einkünften (wegen Liebhaberei) ist eine solche nach § 188 BAO (vgl. § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

Bei einer meritorischen Erledigung im Feststellungsverfahren macht es im Hinblick auf § 209a Abs. 2 BAO keinen Unterschied, ob diese Änderungen im Weg einer Berufungsvorentscheidung (§ 276 Abs. 1 BAO) oder eines anderen Verfahrenstitels (sonstige Rechtsschutzmaßnahme im Sinn des BAO-Abschnitts 7.B.) zur Abänderung oder Aufhebung von Bescheiden ergehen, wenn diese "andere Maßnahme" auf einem Parteiantrag (Anbringen zur Geltendmachung eines Parteirechts im Sinn des § 85 Abs. 1 BAO) beruht. Falls hingegen ein Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) beispielsweise im Zuge einer **amtswegigen** Wiederaufnahme des Verfahrens im Anschluss an eine Außenprüfung (§ 147 BAO) neu erlassen wurde, ist darauf zu achten, dass die vom Feststellungsbescheid abgeleiteten Abgabenbescheide (§ 295 Abs. 1 BAO) nur innerhalb der aufrechten Verjährungsfrist des jeweils betroffenen Abgabenanspruches eines der Beteiligten erlassen werden dürfen.

Bei Vorliegen einer Antragsabhängigkeit im Sinn des § 209a Abs. 2 BAO wäre eine entsprechende Anpassung gemäß § 295 Abs. 1 BAO auch nach Eintritt der Verjährung noch durchzuführen. Gleiches gilt im Fall einer abändernden Berufungserledigung, wenn der mit Berufung bekämpfte Feststellungsbescheid innerhalb der Verjährungsfrist erlassen wurde.

In der Verjährungsfrage ist stets auf die einzelnen abgeleiteten Abgabenansprüche abzustellen.

Wogegen sich eine Berufung richtet, hängt von ihrer Bezeichnung und von ihrem Inhalt ab. Im Übrigen sollte das Mängelbehebungsverfahren nach § 275 in Verbindung mit § 250 Abs. 1 BAO Raum bieten, die notwendigen Aufklärungen zu treffen.

Eine Berufung gegen einen „Nichtbescheid“ (nichtiger Verwaltungsakt) wäre zurückzuweisen. Aus einer solchen Erledigung (so wie aus dem Nichtbescheid selbst) könnten keine Ableitungen nach § 295 Abs. 1 BAO gezogen werden. Entgegengesetzte Erstbescheiderlassungen an Beteiligte wären zwar wirksam ergangen, aber mit Rechtswidrigkeit belastet.

Ein gegen einen Nichtbescheid erhobenes (zurückzuweisendes) Rechtsmittel könnte nur indirekt mittelbare Auswirkungen im Sinn des § 209a Abs. 2 BAO zeitigen, nämlich auf Grund eines in der Folge eingebrachten Wiederaufnahmsantrages durch einen der Beteiligten.

Indirekt unmittelbare Auswirkungen gemäß § 209a Abs. 1 BAO könnten damit verbunden sein, dass gegen einen (solcherart rechtswidrig) gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid eines Beteiligten zum Zeitpunkt des Erkennens der Unwirksamkeit des Grundlagenbescheides noch ein unerledigtes Rechtsmittel vorliegt (Stattgabe und Aufhebung des abgeleiteten Bescheides, weil die Voraussetzungen nach § 295 Abs. 1 BAO nicht vorlagen; vgl. zB VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Das Beteiligtenfinanzamt hat alle tatsächlich und rechtlichen Umstände zu prüfen, die für die Berufungserledigung von Bedeutung sind, zumal wie oben ausgeführt der Feststellungsbescheid nach § 191 Abs. 5 BAO (teil-)wirksam ergangen sein dürfte.

Für den konkreten Fall ergibt sich:

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. Das Veranlagungsjahr 1995 ist im Jahr 2006 (Feststellungsbescheid) bereits absolut verjährt gewesen. Lediglich auf Grund des § 209a BAO wäre eine Festsetzung außerhalb der absoluten Verjährung noch möglich.

Mit Bescheid vom 5. Juni 2007 wurde der Feststellungsbescheid vom 14. Dezember 2006 gemäß § 299 BAO aufgehoben und gleichzeitig ein Nichtfeststellungsbescheid erlassen. Erfolgt die Aufhebung eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so ist der Ersatzbescheid ein an die Stelle des mit Berufung angefochtenen Bescheides tretender Bescheid im Sinn des § 274 BAO. Daher gilt die gegen den aufgehobenen Bescheid gerichtete Berufung als auch gegen den Ersatzbescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären (vgl. Richtlinien zur Aufhebung gemäß § 299 BAO, Erlass des BMF vom 03. Februar 2003, 05 2601/2-IV/5/02, Punkt 7.4, AÖF Nr. 65/2003; Formalerledigungen von Berufungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz, Erlass des BMF vom 06. Juli 2006, BMF-010103/0056-VI/2006, Punkt 4, AÖF Nr. 216/2006). Die Berufung gegen den Erstbescheid vom 14. Dezember 2006 gilt daher als gegen den „neuen“ Bescheid vom 5. Juni 2007 gerichtet.

Gemäß § 209a Abs. 2 BAO steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn eine Abgabenfestsetzung mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt. Die im Feststellungsverfahren ergehende Berufungsvorentscheidung bzw. Berufungsentscheidung kann mittelbare Auswirkungen auf die Beteiligtenämter haben. Wenn der Erstbescheid vom 14. Dezember 2006 wirksam war, demzufolge auch die

Bescheidaufhebung wirksam war, und die Berufung gemäß § 274 BAO als gegen den neuen Sachbescheid vom 5. Juni 2007 gerichtet gilt, so kann diese Berufung in abgeleiteten Einkommensterverfahren mittelbare Auswirkungen erzeugen.

Im vorliegenden Fall erscheint zunächst zweckmäßig, dass das Feststellungsfinanzamt über die noch offene Berufung abspricht. Dann erst - wenn feststeht, ob die Erstbescheide Nichtbescheide waren - sollte über Berufungen in Beteiligungsverfahren abgesprochen werden. Ist das Beteiligtenfinanzamt der Überzeugung, es handle sich um einen wirksamen Feststellungsbescheid (auf Grund des § 191 Abs. 5 BAO), in dem auch der bei ihm zu veranlagende Einkünftebezieher als Bescheidadressat aufscheint, kann es sofort über die Berufung entscheiden.

11. Haftung eines vom GmbH-Geschäftsführer bevollmächtigten Vertreters (§§ 9, 80, 83 BAO)

11.1. Sachverhalt

Bei Prüfungen von Umsatzsteuerbetrugsfällen (insbesondere bei sog. "missing traders") kommt es regelmäßig vor, dass als Geschäftsführer der GmbH, die die Umsatzsteuer nicht abführt, vermögenslose, teilweise inhaftierte oder unbekannten Aufenthalts sich befindende Personen im Firmenbuch eingetragen sind. Bei Einvernahmen stellt sich regelmäßig heraus, dass diese Personen von den Geschäften keine Ahnung haben und selbst nicht tätig wurden (maximal gelegentliche Unterschriftenleistungen). Aus den erhobenen Indizien lässt sich meistens nachweisen, wer tatsächlich die Geschäfte tätigt und letztlich das Geld kassiert hat.

Wenn aus den Einvernahmen eine Vollmachtserteilung nur durch konkludente Willenserklärung des eingetragenen Geschäftsführers nachweisbar wäre, kann dann diese tatsächlich handelnde Person (quasi der "de facto Geschäftsführer") neben dem eingetragenen Geschäftsführer zur Haftung herangezogen werden?

11.2. Fragestellung

Abgrenzung zwischen de facto Geschäftsführer (siehe UFS vom 03.08.2005, RV-1238-W/04) vom gewillkürten Vertreter einer GmbH (§ 83 BAO, siehe Stoll, BAO, Bd I, § 9, Seite 116).

Sollte eine konkludente Bevollmächtigung des tatsächlich tätigen "Geschäftsführers" nachweisbar sein, bestünde auch dieser Person gegenüber die Möglichkeit der Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 BAO.

11.3. Lösung

Ein „faktischer“ Geschäftsführer ist nach dem GmbHG nicht zur Vertretung der Gesellschaft „berufen“ und somit nicht als Vertreter im Sinn des § 80 BAO anzusehen, weshalb er nach § 9 Abs. 1 BAO auch nicht zur Haftung herangezogen werden könnte. Der zur Haftung herangezogene vertretungsbefugte (eingetragene handelsrechtliche bzw. „formelle“) Geschäftsführer wird dadurch nicht von seiner Verantwortung frei, dass er seine abgabenrechtlichen Pflichten auf eine andere Person überträgt oder die Geschäftsführung faktisch anderen Personen zusteht. Für Abgabenschuldigkeiten einer GmbH sind somit zur Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO die in § 80 BAO angesprochenen Vertreter einer GmbH heranzuziehen. Gemäß § 18 GmbHG vertreten die Geschäftsführer die GmbH. Nicht zum Geschäftsführer bestellte oder dazu bevollmächtigte „faktische“ Geschäftsführer werden durch das bloße Ausüben von Geschäftsführungstätigkeiten allein noch nicht zu Vertretern im Sinn des § 80 BAO (vgl. VwGH 27.02.2008, 2005/13/0084; VwGH 27.02.2008, 2005/13/0074).

Die Haftungsbestimmung des § 9 BAO erfasst die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter, somit grundsätzlich auch (rechtsgeschäftlich) **bevollmächtigte Vertreter im Sinn des § 83 BAO**. Der Geschäftsführer als gesetzlicher (organschaftlicher) Vertreter der Gesellschaft kann einem Dritten Prokura oder Handlungsvollmacht gemäß den §§ 48 ff UGB erteilen und diesen damit zu allen Geschäften und Rechtshandlungen ermächtigen, die der Betrieb des Unternehmens oder die Vornahme derartiger Geschäfte, auf die sich die Handlungsvollmacht erstreckt, gewöhnlich mit sich bringt. Zum Unterschied von der Prokura muss eine Handlungsvollmacht auch nicht im Firmenbuch eingetragen sein. Nach zivilrechtlichen Bestimmungen (§§ 1002 ff ABGB) kann eine Bevollmächtigung schriftlich, mündlich oder auch schlüssig erteilt werden. Der auf eine solche Art und Weise durch den formell bestellten (und in dieser Eigenschaft vorrangig zur Haftung heranzuziehenden) Geschäftsführer **tatsächlich und rechtlich Bevollmächtigte** wäre ein nach § 83 BAO potenziell **haftungspflichtiger Vertreter** der Gesellschaft.

Der Oberste Gerichtshof hat in seine Entscheidung des OGH 17.12.2007, 8 Ob 124/07d, ausgesprochen, dass auch ein de-facto-Geschäftsführer verpflichtet ist, auf eine

Konkursantragstellung gemäß § 69 Abs. 2 und 3 KO hinzuwirken. Unterlässt er dies, so führt dies zu seiner (Mit-)Haftung gegenüber den Gläubigern (Anm.: Der gesetzliche Wortlaut würde hier - zum Unterschied von § 9 BAO - nur die organschaftlichen Vertreter juristischer Personen ansprechen). Die insolvenzrechtliche Zielsetzung ist mit der abgabenrechtlichen Situation durchaus vergleichbar: § 69 Abs. 2 und 3 KO verpflichtet Vertreter juristischer Personen zur Antragstellung auf Konkurseröffnung bei Vorliegen der Voraussetzungen (§§ 66, 67 KO) spätestens 60 Tage nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit. Bei Verletzung dieser Verpflichtung können die Konkursgläubiger gemäß § 69 Abs. 5 KO Schadenersatzansprüche geltend machen. Auch die Haftungsbestimmungen der BAO sind ihrem Wesen nach schadenersatzähnlich ausgerichtet auf durch Haftende verursachte Abgabenausfälle.

Ist eine konkludente Bevollmächtigung des tatsächlich tätigen „Geschäftsführers“ nachweisbar, so besteht die Möglichkeit der Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 BAO gegenüber einem solcherart Bevollmächtigten.

Bundesministerium für Finanzen, 28. Oktober 2008